

# 管理可能性と責任を負担させる論理

——パワーによる共通費の配賦——

頼

誠

## I 序

責任会計において、業績を測定および評価するための基準として、管理可能性基準がある。この基準は、各管理者にとって管理可能な範囲についてのみ責任を負わすべきであるという観点から管理者の業績評価を行うという原則である。

ところが、管理可能性によって責任が定義されるとすれば、管理可能性の意味をどう捉えるかによって、管理者に負わせることのできる責任の範囲は狭くなってしまう。例えば、管理可能性を、特定期間内の特定の管理者によるインプット・アウトプットへの絶対的コントロール可能性あるいは権限と捉えるのは困難である。なぜならば、相互依存性の存在する現実の組織では責任の限定が困難になるからである。特に分権化組織ではこう言える。

そこで、次に管理者に不公平感をできるだけ感じさせないように責任を負わせるための論理が必要となってくる。

共通費配分の問題はその具体例である。その配分の論理として、ゲームの解を用いるという考え方がある。これは、ゲームの解が交渉の予想される結果を表わしていると考えられるからである。

ゲームの解の一例としてシャプレイ値がある。だが、このシャプレイ値も、交渉の結果を表わさないとか、いくつかの理由によって批判されてきた<sup>1)</sup>。

そこで、単純なシャプレイ値を変形した配分がいくつか考えられ、交渉力や貢献度を反映し

たパワーに応じた配分方法が考えられる。

だが、一口にパワーといっても複合的なものであり、一部のパワーの側面に注目するとしても、それが測定可能なものである必要がある。それ以前に、会計が関与するパワーの内容について分析し、組織メンバーの態度に影響する要素を考える必要がある。

本稿では、以上のような諸点について考察を加え、責任を負わせる論理の内容について検討を加える。

## II 管理可能性基準の意味

### (1) 管理可能性と権限

管理可能性原則とは、ある管理者の業績評価が、彼にとって管理可能でない環境の状態や、他の部門の活動によって左右されるべきではないとする原則である。管理者の業績評価値が当該管理者の努力によっても改善できないことが明らかであれば、彼は逆機能的行動をとる恐れがあるからである。

事業部長の業績評価値と事業部の業績測定値とが区別されるべきであると主張される<sup>2)</sup>のもこのためである。すなわち、後者は事業部が全社的目標をどれだけ達成したかを示すのに対し、前者は、管理者が組織内でもっているパワーや

1) 例えば、プレーヤー間の提携がすべて同じ確率で発生するという仮定、プレーヤーのリスク中立性という仮定が成立していない場合、相互満足的にならず、シャプレイ値がコアの中に入らない場合、安定的な解にはならない。

シャプレイ値に関しては、Hamlen *et al.*, (1977, 1980), Hughes *et al.*, (1980), Jensen (1977), Roth *et al.*, (1979)等を参照。

2) 青木 (1976), 7 頁。

リスク選好を考慮した動機づけのための業績評価値であるから、必ずしも組織目標に対する貢献度を表わさない。この点で両者は区別される<sup>3)</sup>。

では、管理可能か否かを判断するための基準は何か。

今、ある一定の期間、ある階層の管理者について、彼にとって管理可能な原価を管理可能費と呼ぶことにする。すると、例えば職長にとっては減価償却費は管理不能であるが、経営者にとっては管理可能であるというように、同じコストが管理可能費とみなされたり管理不能費とみなされたりする<sup>4)</sup>。

このような場合、管理可能か否かは、当該管理者が有している権限の範囲によって決定されるというのが一つの考え方である。

だが、権限は影響力の一つにすぎないのであり、権限をもっている管理者がある意思決定の最終的決定権を有しているとしても、他の管理者の影響力の方が大きいこともありうる。例えば、公式的にある職位に権限が与えられているとしても、下位管理者によってその権限が受容されていない場合が一例として挙げられよう。また、権限をもった者の背後に、権力 (power) すなわち「相手の必要とする手段を留保したり、操作したりして、相手の行動に影響を及ぼす影響力」<sup>5)</sup>をもった者がいるかもしれない。「内的で、個人の人格や知識に由来する」<sup>6)</sup>権威をもつ者が、権限を行使する管理者の意思決定に強い影響 (力) を及ぼしている場合にも、権限を有している管理者の影響力は小さくなる。

ともあれ、権限のある者が他の影響力も兼ね備えているとすれば、彼がかなりの影響力を有しているであろう。

以上のことから、管理可能性とは、ある意思決定に対する「かなりの影響力」があるか否か

によって決定されるというのが一つの考え方である。

この「かなりの影響力」という考え方に立つ研究者として、R. N. Anthony を挙げることができる。すなわち、「責任中心点の管理者がそれぞれ、かなりの程度のコントロールを行使するか否か」<sup>7)</sup>による区別であると彼は述べている。

この考え方に似た見解に「かなり独立的な意思決定の可能性」<sup>8)</sup>というのがある。

谷教授によれば、G. Shillinglaw の見解がこれにあたる<sup>9)</sup>。Shillinglaw は、事業部長よりも最高経営者層によって、投資決定の大部分がなされる場合を考えている<sup>10)</sup>。つまり、後述のSolomons の場合よりも権限委譲の範囲は狭い。また、事業部長の給料、減価償却費、固定資産税、保険料などは、最高経営者層によって、あるいは過去の意思決定によって左右され、事業部長はこれらを当座的に管理できないことから、管理可能ではないとされる。

この場合の管理可能性は、「かなり独立的な意思決定の可能性」を事業部長がもっていることであり、彼に「権限」があるか否かが決定的意味をもっている。

これに対し、D. Solomons の場合は、投資権限が事業部長に大幅に委譲されているという仮定から明らかなように、事業部長は独立的な意思決定の可能性をもっている。だが、それだけにとどまらず、提案や受容といった形での業績への影響可能性も管理可能性の要件としているとされる<sup>11)</sup>。このような方法による意思決定過程への参加は、最初に述べたような意味で、権限をもつ者よりも強い影響力をもっている場合もあろう。問題は、この「影響力」の測定が困難である点にある。

すなわち、「かなりの影響力」をもっている

3) 小林 (1981-a), 7頁.

4) 神戸大学会計学研究室編, 昭和57年, 132頁.

5) ここでいう権力とは、ガルブレイスのいう、金・軍事力・条件づけ権力などの権力より狭い意味である。(J. K. ガルブレイス, 昭和59年; 占部, 昭和55年, 177頁.)

6) 占部, 前掲書, 177頁.

7) Anthony *et al.*, 1981, p. 541.

8) 谷, 昭和56年, 285頁.

9) 前掲論文, 285頁.

10) シリングロー, 昭和41年, 399頁.

11) 谷, 前掲論文, 286頁.

者が不明な場合、誰にその責任を負わせる（例えば共通費を配賦する）のか。権限をもっていない者には責任を負わせてはいけないのか。影響力を少しでももっている者にも責任を負わすべきだとすれば、どのような基準で責任を課すべきか。以上の問いに答えるために、上述のようないくつかの管理可能性概念がでてきた理由を責任会計の意味の変化と関わらせて論じてみたい。

表 1 管理可能性の意味

ある管理者が	権限を有していること
	かなりの影響力を有していること
	かなり独立な意思決定の可能性があること
	影響可能性（提案・受容を含む）をもっていること
	受け入れられる責任の範囲に依存して決まる

## (2) 分権化に伴う管理可能性概念 の変化および相互依存性

そもそも、伝統的な責任会計論では、原価を順次積み上げることによってコスト・コントロールが可能であるとされていた。その後、責任の範囲を「原価責任」だけに限定するのは狭すぎるということから、部門によっては「収益責任」さらに、分権管理組織の出現と共に「利益責任」が責任会計の範囲に含まれるようになった<sup>12)</sup>。それも、職能的分権制とは異なる連

邦的分権制としての事業部制がとられることによって、管理責任者の権限は包括的になり、利益管理の責任はより明確にされうる<sup>13)</sup>。

もっとも、事業部制をとっていても、事業部の数も企業規模も小さい場合、事業部は本部の決定の影響を強く受ける。特に長期計画についてはそうである。

事業部制組織は、短期利益計画の権限が委譲されている点で職能別部門組織と大きく相違している。しかし、事業部制組織の中にも、事業部長の責任と権限の範囲が明確に決め易い場合と決め難い場合がある。本部と事業部、事業部相互間の相互依存性が強い場合が、後者の場合にあたり、特に伝統的な意味での管理可能性原則に合致した業績測定が困難になる。

言うまでもなく、この原則に忠実であろうとするならば、例えば、本部費・共通費を利用高基準に基づいて配分するか、さもなければ全く配分しないことになるだろう。というのは、本部費・共通費が事後的に配分されるとすれば、本部費・共通費のうち他の事業部や本部の影響力によって発生した部分を分離し削除することが困難だからである。

伝統的な責任会計論では、権限と責任は明確に規定されると仮定されており、各管理者の業績は管理可能性基準に基づいて独立的かつ一義的に測定されうると考えられていた<sup>14)</sup>。

表 2 責任会計論の変化

伝統的な責任会計論	新しい責任会計論
<p>伝統的な管理可能性概念。 集権の組織に最もよく適合する。 権限と責任の明確な規定が比較的容易である。</p> <p>部門管理者は、トップ・マネジメントが決定した計画を遂行する責任を負う（原価責任・収益責任）。 短期利益計画を指針として編成された予算により、トップ・マネジメントが部門間の活動の調整を行う。</p>	<p>因果連鎖的な管理可能性概念。 分権の組織に最もよく適合する。 権限の範囲はより広く、責任も明確に限定できなくなる。 複雑で不確実な環境に適應する必要性。 事業部管理者は、他の事業部の引き起こした結果についても責任を負わされることがある（利益責任）。 少なくとも、短期利益計画の権限が委譲されている。ただし、その計画案は、本部で調整される。</p>

12) 吉川 (1983), 6 頁; 黒沢 (1967), 8-9 頁.

13) 黒沢, 前掲書, 18-20 頁.

14) 小林, 昭和58年, 20 頁.

相互依存性が存在するとしても、業績に関連する作用因変数（例えば、価格、材料消費量、直接作業時間等）のそれぞれについて、各管理者に一義的に権限と責任を規定できるという場合は、伝統的管理可能性概念に基づいて、例えばある原価を権限をもっている上位管理者の管理可能費とするというのが伝統的考え方であった<sup>15)</sup>。

ところが、現実にはこのような伝統的責任会計論が前提としている状況は発生し難い。

これは、例えば伊丹教授によって示されている業績を決定する四つの要因と業績の関係に関する次の図式からも推察できる。

$$\text{業績} = \text{環境} \times \text{事前計画} \times \\ \text{適応的努力水準} \times \text{能力}^{16)}$$

ここでいう相互依存性は環境の中に含まれ、この業績を事業部長の業績とすれば、他者の影響力の結果もこの業績の中に含まれることになる。

そこで、権限を明確に規定して、各管理者の業績を独立的に測定するのでは恣意的な業績測定を行う可能性がある。

例えば、小林教授は、「各組織メンバーに対して彼的意思決定や活動が相互依存性を通じてどのような影響を組織成果に及ぼすかを知覚させる」ために「各組織メンバーが影響力を持つ変数を通じて組織に貢献する部分を測定する」という「因果連鎖的な管理可能性概念」という概念を考えている<sup>17)</sup>。この管理可能性概念が伝統的なそれに比べて適切であるといえよう。

伊丹教授による上述の図式の適応的努力水準という要因は、事前に定められた活動の方向を、期中の環境の変化に応じて修正していくという権限が事業部長に付与されていることを意味している。したがって、このことから、因果連鎖的な管理可能性基準では環境に基づく結果を

当該事業部長の業績から全て除外することは意図されていないことがわかる。ただ、注意すべきことは、因果連鎖的な管理可能性概念だけによって、共通費の配賦が説明できるわけではないということである。

例えば、共通費の配賦は、本部や他の事業部で行われている活動についての情報を伝達するために行われるとも考えられる。

### (3) 過剰責任の原則

以上のことから、私は管理可能性にはいくつかの意味があり、権限をもつことが管理可能性の十分条件ではなく、さらに、責任が業績評価の必要条件となる管理可能性の範囲、意味内容を規定すると考える。

管理者がどの程度の範囲まで責任の範囲を受け入れるかということが問題なのであり、彼に適応的努力をさせるために、権限の範囲を越えた影響力の範囲を考えて、権限よりも大きな責任が課されることがある。

Vancil の場合は、共有資源の利用をめぐって、その共通費あるいは本部費を割当てることによって、彼が全社的な観点から意思決定を行うよう、注意を喚起することになるとしている<sup>18)</sup>。

このような見解は、Shillinglaw が責任センターへの帰属可能性を前提として管理可能か不能かを考えていたのとは異なるから管理者に不公平感を与える可能性はある。しかし、伝統的管理可能性概念では管理不能要因によって業績が左右されるとしても、報酬関数にその影響がでないようにしておくことによって、彼が責任を受容する可能性はある。

## Ⅲ 会計のもつ影響力と権限

前節で議論した内容は、会計が少なからぬ影響力をもっているという暗黙の前提があるために問題となるのである。ここでは特に、業績評価に関わらしてこの問題を議論しようとしている

15) 小林, 前掲論文, 22頁.

16) 伊丹 (1986), 139頁.

17) 小林, 昭和58年, 25頁, この概念は、相互依存性を通じて、組織メンバーの意思決定や活動が組織の成果に及ぼす影響を強調する概念である。

18) 谷, 前掲論文, 290頁.

拙稿 (1987), 54頁に掲載されているような共通費配賦理由もある。

る。

では、会計が影響力をもつとすると、それは、  
どういうパワーと関係しているためか、まず、  
社会的パワーの分類を以下に示してみたい。

#### (1) パワーの源泉

French and Raven は、一人の個人が他の者に  
影響を与える源に焦点をあてて、パワーとい  
うものを考えている<sup>19)</sup>。以下の5つのパワー資  
源がそれである。

- ① 報酬のパワー資源 (reward power)
- ② 制裁のパワー資源 (coercive power)
- ③ 一体化のパワー資源 (referent power)
- ④ 正統性のパワー資源 (legitimate power)
- ⑤ 専門のパワー資源 (expert power)

報酬のパワーは、金銭的・非金銭的報酬をコ  
ントロールする個人やグループの能力に基づい  
ている。このパワーは、①報酬の大きさ、②望  
ましい行動をとる者に対して実際に報酬が与え  
られる確率に依存する。

制裁のパワーは、個人や集団が他の人を処罰  
する能力 (例えばボーナスカット、配置転換等)  
である。

一体化のパワーは、「ある人Pが別の人ない  
しグループOと『同一化する』ないし『自己を  
同一視する』欲求」を基礎としている。したが  
って、PとOとの一体化が強いほど、PのOに  
対する一体化のパワーは大きくなる。

正統性のパワーは、AがBに影響する正当な  
権利をもっていると信じており、BがAの影響  
を受け入れる義務をもっていると認めている場  
合に存在する。例えば、「契約や協定といった  
法律的行為、パテントの権利、名声・地位・役  
割等の経済的・社会的要因」<sup>20)</sup>が、正統性のパ  
ワー資源となる。権限やチャンネルに占める役割  
等もこのパワー資源に含まれる。

専門のパワーは、「特定の領域における個人  
の知識・技能・経験を認識することから得られ  
る。」<sup>21)</sup>

以上の5つのパワー資源は、いくつか組み合  
わさっていることが多い。そのため、例えば、  
ある管理者のパワーは、彼が報酬を与えたり処  
罰したりするパワーをもっているためなのか、  
正統性のパワーによるものなのか明確ではない。  
さらに、ある管理者が他者の意思決定に影響を  
与えられるか否かは、管理者がある種のパワー  
を行使する可能性と、その決定が受け入れられ  
る程度に依存している。

したがって、ある管理者、部門、組織が、あ  
る種のパワー資源を所有していても、そのこと  
が、そのまま意思決定さらにはペイオフにつな  
がるとは限らない。

しかし、他に貢献度を推定する方法が存在し  
ないとすれば、パワーによる配分は責任を受け  
入れさせるための一つの論理になるのではない  
かと思われる。

#### (2) パワーと権限

French らの他にも、いくつかのパワー資源  
ないしパワーベースの分類がある。Hamilton  
(1976, 1977) のパワー資源の分類は、包括的で、  
より詳細なものである。Bartlett (1983) によ  
る Hamilton の分類の解説を参考にして、管理  
会計で問題となるパワーの意味づけをすること  
にしたい<sup>22)</sup>。

Hamilton は、Cartwright and Zander (1960)  
による『パワー資源』と『動機ベース』を区別  
し、『動機ベース』を11のカテゴリーに区分し  
ている。彼らによれば『パワー資源』とは、「A  
にBの行動をコントロールする能力を与える要  
素」と定義され、『動機ベース』とは、「BがA  
に従う理由」である。パワー資源があっても、  
動機ベースがなければ、パワーは生じないので  
ある<sup>23)</sup>。

前述の「権限」にしても、その行使が正統で  
あると、下位管理者によって知覚されていなか  
れば、そして、他のパワーと結合していなか  
れば、影響力はないかもしれない。

19) LeDuc (1983), pp. 307-310.

20) 石井, 昭和58年, 147-148頁.

21) LeDuc, *op. cit.*, p. 310.

22) Bartlett (1983), p. 21.

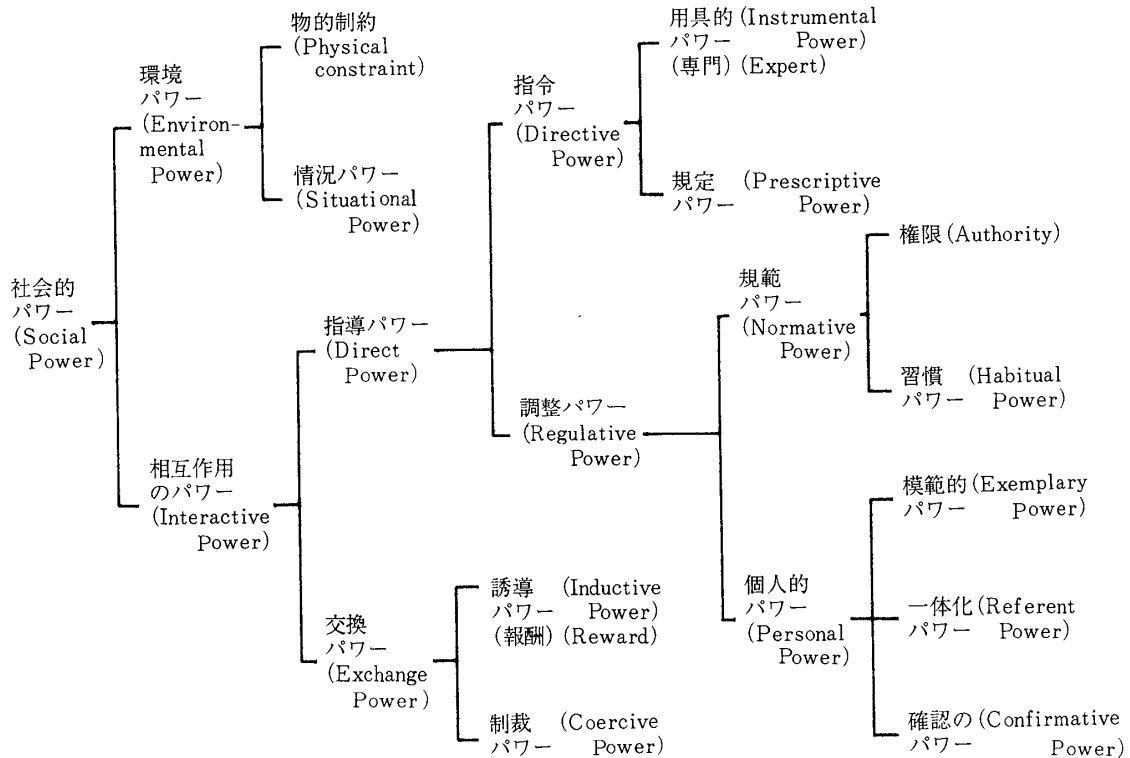


図 1 Hamilton のパワー資源

しかし、パワーを行使する上で、権限が重要な条件であることは否定できないであろう。

### (3) 会計のパワー

会計情報は、部門間や管理者間の関係に影響を与えるというパワーをもっている。

情報の有効性は、その情報が意思決定に目的適合的か、タイミング良く提供されるか、会計担当者と管理者との権限が明確に区分されているか、両者間に、情報伝達経路ができていないか等に依存している<sup>24)</sup>。例えば、下位管理者が上位管理者の有していない情報をもっており、それを上位管理者に伝達しなかったり、故意に歪めた情報を流すことによって、私利を追求できるような場合、下位管理者は、パワー資源をもっていることになる。

さて、Bartlett の言うように、会計情報の価値は意思決定への影響力にあり、この影響力が強いほど、意思決定者は会計情報を利用するであろう<sup>25)</sup>。即ち、意思決定者の代替案の選択が、その情報があってもなくても変化しないのならば、その情報は価値がないのである。また影響可能性は、情報の質や目的適合性以外の要素によっても決まってくる。どのような状況を想定

23) Hamilton のパワー概念は、以下のように定義されている。LeDuc (1983) pp. 21-23.

環境パワー…「他者の環境をコントロールするある行為者の能力や社会的相互作用から発生する」パワー

指導パワー…「指令ないし命令によって、他者の行動に影響する能力」

誘導パワー…報酬を調整する能力

制裁パワー…処罰を調整する能力

指令パワー…他者を説得する能力

専門パワー…知識や経験による説得力

規定パワー…地位についての論理的あるいは倫理的正しさによる説得力

規範パワー…権限あるいは習慣

個人的パワーは以下の3つのパワーから成る。

模範的パワー…「望ましい行動の一例として行動する能力」

一体化パワー…「影響を受ける者が影響者に対してもっている個人的考えから発生する」パワー

確認パワー…影響を受ける者が、影響者によって賛成を拒否されないようにデザインされた行動から生じるパワー

24) Bartlett, *ibid.*, pp. 36-37.

25) *Ibid.*, p. 99.

し、ある環境状態がどういう確率で発生するのかといった判断、期待利益値極大化という意思決定ルール<sup>26)</sup>に従うのかといったようないくつかの要素に依存する。

Bartlett が主張するように、会計職能を、意思決定、コントロール、資源配分と考える。すると、これらの機能を果たすには、専門パワーが関係する。だが、問題が解決されるまで、あるいは意思決定グループが教育されるまでしか専門パワーは影響力をもたないという<sup>27)</sup>。そして、専門パワーは、意思決定に影響を与える能力を増加させると言えないと Bartlett は述べている<sup>28)</sup>。

一方、会計報告書は、伝統的実務を反映しているという限りにおいて、習慣から派生するパワーを有していると知覚される。

#### (4) Bartlett の実証研究

まず、Bartlett は、以下にあげるようないくつかの帰無仮説を提出している<sup>29)</sup>。

- Ho 1 : 回答者によって報告されるように、組織の会計職能の知覚された正統性のレベルは、.05の有意水準では、その人が会計を知っている程度に正の相関関係をもたないだろう。
- Ho 2 : 回答者によって報告されるように、組織において提供される会計サービスに満足するレベルは、.05の有意水準では、その人が会計を知っている程度に正の相関関係をもたないだろう。
- Ho 3 : 回答者によって報告されるように、組織において提供される会計サービスに満足するレベルは、

.05の有意水準では、会計職能についてその人が知覚する正統性の程度に正の相関関係をもたないだろう。

Ho 4<sub>a-r</sub> : 回答者によって報告されるように、全体としての会計職能について回答者が知覚する正統性のレベルは、.05の有意水準では、会計職能の3つの側面のうちの1つに対して、6つのパワー資源のうちの1つが帰属する程度に正か負の相関関係がないであろう。

Ho 5<sub>a-o</sub> : 回答者の会計サービスについての満足水準は、.05の有意水準で、会計職能の3つの側面のうちの1つに対する、回答者の、6つのパワー資源のうちの1つの帰属に、正または負の相関関係がないであろう。

そして、図2の研究モデルのフレームワークにおいて仮定された関係が、重回帰分析を行うことによって検討されている<sup>30)</sup>。

$$Y^1 = A + B_1X_1 + B_2X_2 \cdots \cdots + B_jX_j$$

上式において、 $Y^1$ は $Y$ の推定値で、 $X_1 \cdots X_j$ は説明変数、 $B_1 \cdots B_j$ は回帰係数である。 $A$ 、 $B_{1-j}$ の値は、実際値 $Y$ と推定値 $Y^1$ との差の平方和が最小になるように設定される。回帰式において、 $B_j$ は、他の $X_i$ を一定に保つ場合に、 $X_j$ が一単位変化する場合の $Y^1$ の変化を表わす<sup>31)</sup>。

さて、Bartlett が行っている回帰分析は、以下の4つの部分から構成されている。

第1に、正統性の合計と4つの構成要素との間に存在している関係を示す5.2式、および、会計の知識と4つの構成要素との間に存在している関係を示す5.3式、である。第2に、会計サービスに関する満足と、会計の知識との関係

26) 石塚博司他著、昭和60年、第6章。

27) Bartlett, *op. cit.*, p. 97.

28) *Ibid.*

29) *Ibid.*, pp. 76-84. 会計職能の3つの側面とは、会計担当者、会計部門、会計報告であり、6つのパワー資源とは、専門、報酬、カリスマ、制裁、権限、習慣のパワー資源を指す。

30) *Ibid.*, pp. 85-86.

31) *Ibid.*, p. 85.

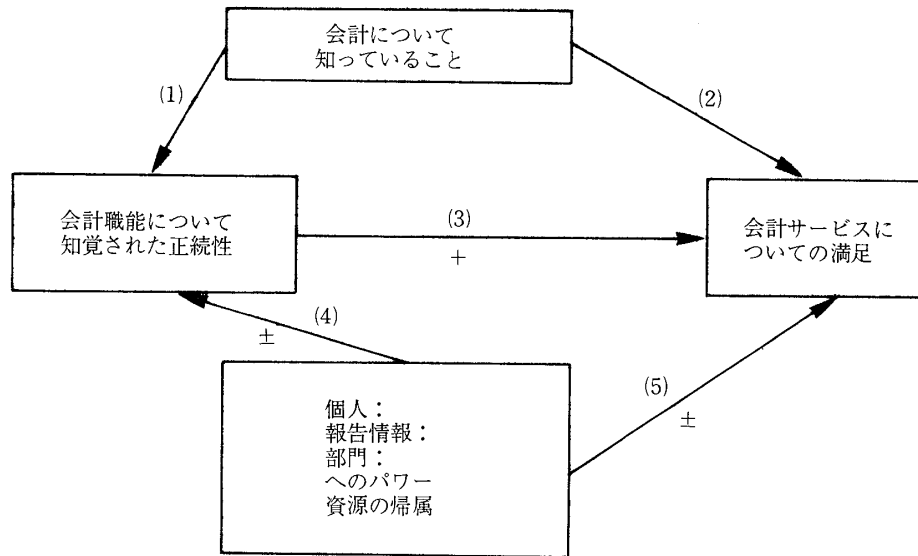


図 2 研究モデル

を示す5.4式，満足と正統性の合計との関係を示す5.5式，である。第3に，満足とその他の変数との関係を示す5.6式，正統性の合計と15のパワー資源との間の関係を示す5.6.1式である。第4に，満足と分解された変数および15のパワー資源との関係を示す5.7式である<sup>32)</sup>。

以上の諸関係を表わす回帰式の一部は以下に提示するが，特に興味ある部分だけを抜粋してみたい。

Bartlett が提出している結論の中で私が注目するのは，以下の諸点である。

1. 会計職能の正統性の知覚は，会計サービスに関する満足と高い相関関係があり，その満足の水準は，会計職能が合理的だという知覚と共有財の獲得に影響を及ぼしているという知覚に関係している<sup>33)</sup>。
2. 知覚される正統性も満足も，会計職能に帰されるパワー資源のタイプに依存している。特に，専門パワーとカリスマ・パワーの帰属は，正統性と満足に高い関係をもっている<sup>34)</sup>。

報酬パワーの経理部門への帰属，および習慣，パワーの会計報告への帰属も正統性と満足に高い相関関係がある<sup>35)</sup>。

回答者が会計サービスに最も満足し，会計職能が最も正統であると知覚するのは，会計担当者，部門，報告が「専門」を定義するのに有用な特性を有している場合である。習慣パワーの会計報告への帰属についても同様のことが言える。つまり，回答者が，会計報告書は習慣的実務と手続きどおりに準備されていると知覚する場合に最も満足する。

カリスマ・パワーの帰属と正統性の関係，満足と正統性との間の関係については，会計サービスに対する回答者の態度が以下のような知覚に強く関係しているとされる<sup>36)</sup>。

即ち，会計担当者が賞賛されるであろうという知覚，経理部門は望ましい職場であるという知覚，回答者自ら正確な報告書を準備し，最適なやり方で利用する義務をもつという知覚である。

Bartlett によれば，満足の32.4%を正統性が説明し<sup>37)</sup>，正統性を4つの要素に分割した場合，合理性がその37.8%を説明する最大の変数となる<sup>38)</sup>。ところが，変数としてパワー資源をさらに追加すると，合理性の重要性は減少する。

32) *Ibid.*, pp. 86-87.

33) *Ibid.*, p. 87; pp. 101-102.

34) *Ibid.*, p. 80, 表 5.5; p. 84, 表 5.6.

35) *Ibid.*, p. 88, 5.6式, p. 94.

36) *Ibid.*, p. 95.

37) *Ibid.*, p. 88, 5.5式.

38) *Ibid.*, p. 90, p. 95.



表 3 Bartlettによる表 5.6

相関係数——満足をもたらすパワー資源

	専門	報酬	カリスマ	制裁	権限	習慣
満足—個人	Ho5a .5199 <sup>a</sup>	Ho5b .0245 <sup>c</sup>	Ho5c .4310 <sup>a</sup>	測定されない	Ho5d .3435 <sup>a</sup>	Ho5e .1649 <sup>c</sup>
満足—部門	Ho5f .5159 <sup>a</sup>	Ho5g .4432 <sup>a</sup>	Ho5h .5687 <sup>a</sup>	Ho5i — .3279 <sup>a</sup>	Ho5j .1965 <sup>b</sup>	測定されない
満足—報告	Ho5k .5564 <sup>a</sup>	Ho5l .2252 <sup>b</sup>	Ho5m .3801 <sup>a</sup>	Ho5n — .0782 <sup>c</sup>	測定されない	Ho5o .3697 <sup>a</sup>

a.  $p = .001$ b.  $.001 < p \leq .01$ c.  $.01 < p \leq .05$ d.  $.05 < p \leq .10$ 

e. 有意でない

(出所) Bartlett (1983)p. 84

正統性の合計 = +.379 (合理性) +.336 (共有財) +.274 (命令<sup>order</sup>) +.250 (成功) …… 5.2式<sup>39)</sup>

満足 = .096 (正統性の合計) +.367 (部門のカリスマ) +.107 (部門の専門化) −.232 (個人的報酬) +.145 (報告書のカリスマ) +.146 (報告の習慣) −.104 (部門の制裁) +.117 (個人的権限) +.097 (部門の報酬) …… 5.6式<sup>40)</sup>

他方、5.2式は、正統性と4つの要素との関係を、5.6式は、満足とその他の変数との関係を示している。

ところが、Bartlett の表5.6<sup>41)</sup> をみると、専門パワーが満足と高い相関関係をもっていることがわかるけれども、5.6式では、専門パワーが満足とそれほど高い相関関係をもっているようにみえない。Bartlett は、この点について、以下の5.7式において、満足に強い相関関係をもっている部門のカリスマと報告のカリスマが、専門パワーと強い相関関係をもっていると

して、専門パワーと満足との相関関係を解釈している<sup>42)</sup>。

ちなみに、5.7式では、部門のカリスマと報告のカリスマが、満足の重要な要素となっている。

満足 = .307 (合理性) +.315 (部門のカリスマ) +.200 (報告のカリスマ) −.117 (部門の制裁) +.124 (教育) −.223 (個人的報酬) +.119 (個人的権限) +.131 (報告の習慣) −.124 (命令) +.114 (部門の報酬) …… 5.7式<sup>43)</sup>

#### Ⅳ 交渉力に応じた配分

前節では、いくつかのパワーを掲げ、会計担当者、部門、会計報告が、ある種のパワーをもつであろうと仮定した。

Bartlett の研究では、会計職能の影響力は、さまざまな要因によって左右されるけれども、その重要な要因の一つが、組織メンバーの態度である。つまり、意思決定者の態度に影響することにより意思決定に影響を与えることになる。意思決定が成果にかなり影響するならば、目標への一致をもたらすような決定をとらせるよう、会計職能を設計しなければならない。

42) *Ibid.*, p. 96.43) *Ibid.*, p. 89. Bartlett による会計の関わるパワー資源は、Hamilton のパワー資源の分類でいくと、専門パワー、権限、習慣パワー、報酬パワー、制裁パワー、一体化パワー等が相当すると思われる。39) *Ibid.*, p. 87, 5.2式.40) *Ibid.*, p. 88, 5.6式.41) *Ibid.*, p. 84. Bartlett の表 5.6 は、会計担当者個人、計理部、会計報告それぞれについての満足に相関関係をもつと予測されるパワー要素との関係を示した表である。Ho5a~Ho5o は、会計職能の3つの側面について、6つのパワー資源について測定が行われた帰無仮説を表わしている。回帰係数の右上に付記されている a~e は、表の左下の有意水準を意味している。ただし、同じ b でも、 $p = .01$  の場合もあれば、 $p > .001$  の場合もある。

態度と成果の関係は、必ずしも明確ではないのであるが、会計職能に関する意思決定者の満足および正統性の知覚が、「目標への一致」をもたらすと仮定し、そういった態度と、それに影響する諸要因の関係を分析することによって、因果関係が目的と手段の関係に置き換えられる可能性がある。

ただし、会計担当者、部門、会計報告が、それぞれどのようなパワー資源をもっているかが予想されたとしても、複数のパワーの相乗効果があるために、各々のもつパワーの大きさが測定可能かという疑問がある。

この節で説明するパワーに応じた配分では、パワーの大きさの比較が可能、もしくは測定が可能の一部のパワーにのみ注目して、それに応じた配分を考慮している。

こういった操作化は、一部のパワーにのみ注目するという意味で問題を残すかもしれないが、パワー相互の相乗効果の明確化や、各パワーの大きさの測定ができない限り、やむをえないことであると思われる。

ただ、会計が合理的で正統性をもっており、影響価値を有しているという知覚が、意思決定者の意思決定に影響力をもつと考えれば、会計が有しているパワーの側面に注目することは意義があるかもしれない。

さて、以下にあげるモデルでは、コスト配分ゲームに参加するプレーヤーの中に会計担当者は明示的に含まれていない。これは、Ⅲ節で紹介した Bartlett の分析で、会計担当者が重要なプレーヤーの一人であると考えられているのとは対照的である。そもそも、Bartlett は、配分ゲームを扱っているわけではないのであるが、Ⅳ節の内容に、もし Bartlett の考え方を応用するならば、即ち、会計担当者も配分ゲームのプレーヤーの一人と考えれば、会計担当者の諸特性を通じて配分が異なる可能性がある。あるいは、会計担当者とコストの配分を受ける当事者のパワーとが結びついて、配分が異なってくる可能性もあるといえる。

共通費の配分を決めるのが誰なのかを明確に

しておくことは必要であるが、もし、会計担当者がその決定者であるとするならば、配分を受ける当事者に対する会計担当者の影響も考えなければならないであろう。

一方、会計担当者がコスト配分ゲームのプレーヤーの一人ではないと考えるとすれば、Ⅳ節であげるいくつかのケースでは、(解は異なるとしても)配分は、コストの配分を受ける当事者間の交渉を通じて決定されと考えられる(それぞれの解は、その交渉の予想結果として理解されるであろう)。

共通費の配分を決定するのが配分を受ける当事者であれ、会計担当者であれ、あるいはその他の第三者であれ、相互満足的配分<sup>44)</sup>として何らかのゲームの解どおりに配分するというルールが設定されているのならば、Ⅳ節のようなパワーによる配分が考えられるのではないか。

以下ではまず、単純なシャプレイ値に提携の可能性を加味した Loehman らの交渉力を反映した配分を挙げる。次に、Caplaw のパワーの大きさと提携の可能性を参考にして、単純なシャプレイ配分の修正の可能性を考えてみる。その後、パワーの測定とパワーに応じた配分の限界を指摘する。

#### (1) 単純なシャプレイ配分の修正

まず最初に、ゲームの解の一種である単純なシャプレイ値について簡単に述べることから始めたい。

Shapley (1953) によって提案された配分法では、以下の3つの公理が満足されることによって、解が決定される。

(s 1) 順列  $\pi$  に対して、 $\phi_{\pi(i)}[\pi v] = \phi_i[v]$  である。これは、分配額が提携への参加順序に無関係であることを示す。

(s 2)  $\sum_{i \in N} \phi_i[v] = v(N)$  これは、パレート最適性を表わし、分配額の和が、提携  $N$  のもつ価値に等しいことを意味す

44) Jensen (1977).

る。

(S 3)  $\phi_i(u+v) = \phi_i(u) + \phi_i(v)$  これは、  
独立のゲームの和から成るゲームの  
値が、各ゲームの値の和であることを  
示す<sup>45)</sup>。

これらの公理を満足する関数は、次式で表現  
される。

$$\phi_i(v) = \sum_{\substack{S \in N \\ S \ni i}} \frac{(s-1)! (n-s)!}{n!} \\ \times [v(s) - v(s - \{i\})] \dots\dots\dots (1)$$

[・] は、プレーヤー  $i$  が提携  $S$  に参加する  
ことによる限界ベネフィットを表わす。 $(s-1)!$  は、 $i$  以外のプレーヤーの参加の順列の数、  
 $(n-s)!$  は、 $S$  に参加しないプレーヤーの参加  
の順列の数、そして、 $(s-1)! (n-s)!$  は、  
 $i$  が  $S$  に最後に参加するという順列を表わす。

そこで、 $\frac{(s-1)! (n-s)!}{n!}$  は、 $i$  が  $S$  に最後に  
加わる確率となり、したがって、 $\phi_i(v)$  は  $i$   
が受け取る期待便益である。

(1) 式の特性関数を原価関数  $C(S)$  に置き換え  
れば、結合原価のシャプレイ配分式が導かれる。

さて、この単純なシャプレイ配分に対する批  
判の一つには以下のようなものがある。すなわ  
ち、ある部門が組織目標の達成に対してより大  
きな貢献可能性をもっていると予想されるなら  
ば、その部門はパワーをもっていると考え、よ  
り小さな原価配分が行われるようにウェイト付  
けをすべきではないかと考えられる。

Loehman and Whinston の例<sup>46)</sup> では、3 人の  
水処理プラントの利用者がおり、利用者 1、3  
の 2 人だけでは、水処理プラント（共同設備）  
を設置することができず、資金をもっている利  
用者 2 の参加が是非必要であるというケースで  
ある。この場合、考えられる提携の順序は以下  
のとおりである（——は提携を表わす）。

$$\begin{array}{ccc} \overline{1\ 2\ 3} & \overline{1\ 3\ 2} & \overline{2\ 1\ 3} \\ \overline{2\ 3\ 1} & \overline{3\ 1\ 2} & \overline{3\ 2\ 1} \\ \overline{1\ 2\ 3} & \overline{3\ 2\ 1} & \end{array}$$

そして、 $\overline{1\ 3\ 2}$ 、 $\overline{2\ 1\ 3}$ 、 $\overline{2\ 3\ 1}$ 、 $\overline{3\ 1\ 2}$  と  
いうケースは、2 が参加していないから成立し  
ない。そこで、交渉力を反映した配分は、以下  
のように計算される。（ $i$  への配分額を  $\epsilon(i)$   
とする）

$$\epsilon(1) = \frac{3}{8} C(1) + \frac{1}{8} [C(1\ 2) - C(2)]$$

$$+ \frac{1}{8} [C(1\ 3) - C(3)]$$

$$+ \frac{3}{8} [C(1\ 2\ 3) - C(2\ 3)]$$

$$\epsilon(2) = \frac{2}{8} C(2) + \frac{2}{8} [C(1\ 2) - C(1)]$$

$$+ \frac{2}{8} [(C(2\ 3) - C(3)]$$

$$+ \frac{2}{8} [C(1\ 2\ 3) - C(1) - C(3)]$$

$$\epsilon(3) = \frac{3}{8} C(3) + \frac{1}{8} [C(1\ 3) - C(1)]$$

$$+ \frac{1}{8} [C(2\ 3) - C(2)]$$

$$+ \frac{3}{8} [C(1\ 2\ 3) - C(1\ 2)]$$

(2 番めの計算式において、利用者 1 と 3 は  
提携しないので、 $C(1\ 3) = C(1) + C(3)$  と計  
算する。上式のウェイト、例えば、 $\epsilon(3)$  の最後  
の  $\frac{3}{8}$  は、前述の実現しうる提携 8 つのうち、1、  
2 の次に 3 が加わる場合は、 $\overline{1\ 2\ 3}$ 、 $\overline{1\ 2\ 3}$ 、  
 $\overline{2\ 1\ 3}$  の 3 とおりであることから計算される。）

この配分額は、単純なシャプレイ配分式

$$\epsilon(i) = \sum_{\substack{S \in N \\ S \ni i}} \frac{(s-1)! (n-s)!}{n!}$$

$$\times [C(s) - C(s - \{i\})]$$

によって計算される単純なシャプレイ配分に比  
べて、利用者 1、3 により大きく、2 により小

45) Shapley (1953), pp. 307-317; 小林 (1980), 371-372 頁。

46) Loehman and Whinston (1976), pp. 88-89, and pp. 97-100.

さく配分される結果になっている<sup>47)</sup>。

ただ、そのウェイトの決定については、他にもいろいろな方法が考えられるはずである。しかし、絶対的なウェイト決定法はないように思われる。その理由の一つは、パワーの大きさを測定するための絶対的方法が存在しないからである。

そもそも、パワー資源が無数に存在することは、前節で述べたとおりであり、もし、パワーに応じた配分を考えるならば、少なくとも、各プレイヤーが持っているパワーの大きさが比較できることを仮定せざるを得ない。

## (2) 3人のプレイヤーの提携の可能性

Caplaw (1956) は、6つのパワー関係のケースにおける提携の可能性を考えている。

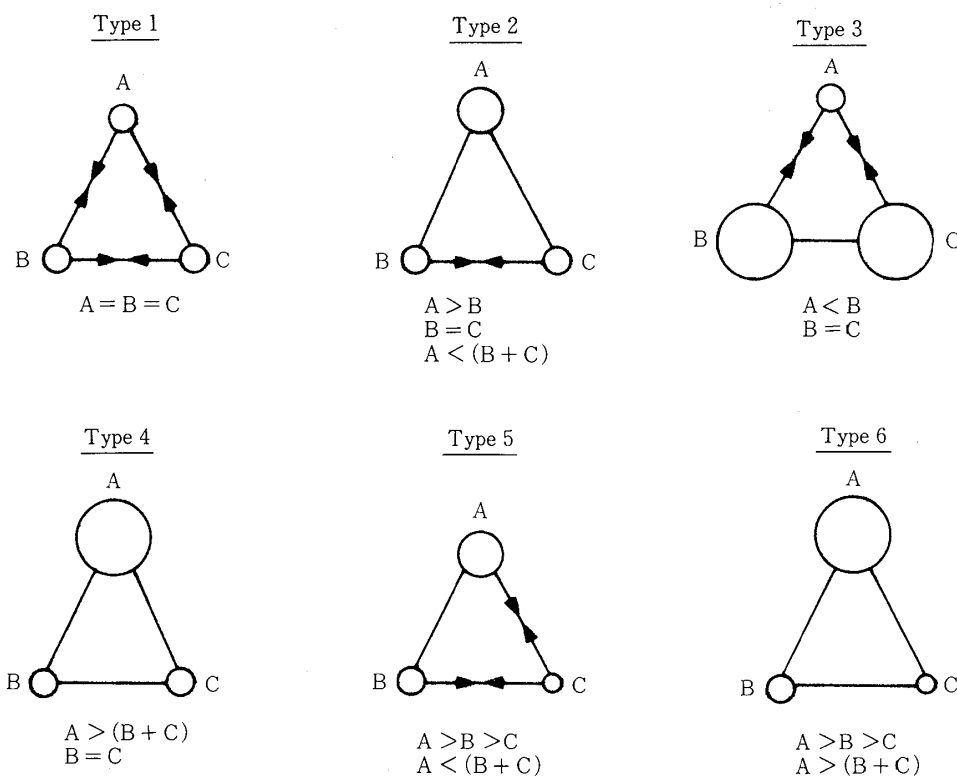
これらのケースの分類だけを借用して、それぞれのケースについて前述と同様にパワーを考慮した単純なシャプレイ値の修正を考える。

タイプ1：3人のメンバーが同一のパワーをもっている場合、AB, BC, CA という提携は、同じ程度に起こりうる<sup>48)</sup>。したがって、配分も、単純なシャプレイ配分どおりで問題はないのではないかと思われる。

タイプ2：1人のメンバーが、他の2人よりも大きなパワーをもっている場合である。このケースでは、BあるいはCは、単独ではAより弱いけれども、BCは提携することによって、Aよりも強くなれる。しかも、BやCは、それぞれAと提携すると、その提携内でAの支配を受けることになるから、Aと提携したくないであろう<sup>49)</sup>。

このように考えれば、以下の12とおりの提携のうち、起こりうるのは、 $\overline{ACB}$ ,  $\overline{BCA}$ ,  $\overline{CBA}$  である。

$\overline{ABC}$ ,  $\overline{ACB}$ ,  $\overline{BAC}$



(出所) Caplaw (1956), p. 491.

図 3 Caplaw による提携の可能性

47) Loehman et al., p. 100.

48) Caplaw (1956), p. 490.

49) Ibid.

$\overline{BCA}$ ,  $\overline{CAB}$ ,  $\overline{CBA}$   
 $\overline{ACB}$ ,  $\overline{BAC}$ ,  $\overline{ABC}$   
 $\overline{CAB}$ ,  $\overline{BCA}$ ,  $\overline{CBA}$

したがって、各配分額  $\epsilon(i)$  は、以下のよう  
 に計算される。

$$\epsilon(A) = \frac{1}{3} C(A) + \frac{2}{3} [C(ABC) - C(BC)]$$

$$\epsilon(B) = \frac{1}{3} C(B) + \frac{1}{3} [C(CB) - C(C)] \\ + \frac{1}{3} [C(ABC) - C(A) - C(C)]$$

$$\epsilon(C) = \frac{1}{3} C(C) + \frac{1}{3} [C(AC) - C(A)] \\ + \frac{1}{3} [C(BC) - C(B)]$$

タイプ3：2人のメンバーB、CがAよりも  
 パワーをもっており、B、Cが同一のパワーを  
 もっている場合。BもCも、Aと提携すること  
 によって、他者よりも有利な地位にたつことが  
 できる<sup>50)</sup>。

このケースでは、AB、あるいはACが提携  
 する可能性があるから、考える提携のケース  
 は、 $\overline{ABC}$ ,  $\overline{ACB}$ ,  $\overline{BAC}$ ,  $\overline{CAB}$  である。したがっ  
 て、

$$\epsilon(A) = \frac{1}{2} C(A) + \frac{1}{4} [C(AB) - C(B)] \\ + \frac{1}{4} [C(CA) - C(C)]$$

$$\epsilon(B) = \frac{1}{4} C(B) + \frac{1}{4} [C(AB) - C(A)] \\ + \frac{1}{2} [C(ABC) - C(AC)]$$

$$\epsilon(C) = \frac{1}{4} C(C) + \frac{1}{4} [C(AC) - C(A)] \\ + \frac{1}{2} [C(ABC) - C(AB)]$$

となる。

タイプ4：Bとは同一のパワーをもっているが、  
 タイプ3の場合と異なり、AがBとCの提携よ  
 りも強力である場合。

BとCは提携する動機をもたないし、Aにし  
 てもBやCと提携しない<sup>51)</sup>。

この場合、一つの考え方は、単純シャプレイ  
 値による配分であろう。もう一つの考え方は、  
 もしパワーの大きさが測定可能ならば、その大  
 きさに比例してコストを配分するというもので  
 ある。さらに、パワーの大きさを反映するよう  
 な、例えば independent cost に応じた配分も考  
 えられる。

タイプ5：A、B、Cはパワーに差があり、  
 どの2人の提携のパワーも残りの1人の提携の  
 パワーを越える場合。

$A > B > C$  とすれば、AはBやC、CはAや  
 Bと提携することを求めている。 $A > B$  なので、  
 BはAと提携する意思がないが、Aは、BとC  
 が提携することを恐れてBと提携することを望  
 むかもしれない<sup>52)</sup>。

Caplaw の場合は、AC、BC という提携は同  
 じ確率で発生するとされているけれども、  
 Chertkoff は、BC は AC の2倍の確率で提携が  
 成立しうると考えている<sup>53)</sup>。これは、Cがより  
 小さなパワーしかもたない部門Bと提携した  
 がるかもしれないということか、あるいは、Aが  
 Cと提携したがるのは、提携しなければ、BC  
 の提携によって、より弱い立場に置かれるた  
 めに提携するという消極的な意味あいをもっ  
 ているためかと思われる。しかし、その確率に必然  
 性はない。

この考え方でいくと、シャプレイ配分の修正  
 は、以下のようになる。

成立しうる提携は、 $\overline{ACB}$ ,  $\overline{BAC}$ ,  $\overline{CAB}$ ,  $\overline{BCA}$ ,  
 $\overline{ACB}$ ,  $\overline{BCA}$ ,  $\overline{CBA}$ ,  $\overline{ABC}$  である。

$$\epsilon(A) = \frac{5}{12} C(A) + \frac{1}{12} [C(AB) - C(B)]$$

51) Ibid.

52) Ibid.

53) Ayres (1985), p. 5; Chertkoff (1967), pp. 172-177.

50) Ibid.

$$\begin{aligned}
& + \frac{1}{12} [C(AC) - C(C)] \\
& + \frac{5}{12} [C(ABC) - C(BC)] \\
\varepsilon(B) = & \frac{4}{12} C(B) + \frac{2}{12} [C(AB) - C(A)] \\
& + \frac{2}{12} [C(BC) - C(C)] \\
& + \frac{4}{12} [C(ABC) - C(AC)] \\
\varepsilon(C) = & \frac{3}{12} C(C) + \frac{3}{12} [C(AC) - C(A)] \\
& + \frac{3}{12} [C(BC) - C(B)] \\
& + \frac{3}{12} [C(ABC) - C(AB)]
\end{aligned}$$

タイプ6：A>B>Cという点ではタイプ5と同様であるけれども、AはBとCの提携よりも強く、BともCとも提携しようとししない。ただ、Cは何らかの手段を用いてAと提携することによって、彼の地位を改善しうる<sup>54)</sup>。

このような場合、タイプ4の場合と同様に考えるかが問題である。

### (3) パワーの測定

(2)では、パワーの大きさに依存して提携が成立するケースを論じた。しかし、そのような議論が成り立つためには、パワーの測定が可能であるという前提がなければならない。もとより、全てのパワーの測定は不可能なので、何らかのパワーの側面に限定した測定にならざるを得ない。

例えば、財・サービスの取引を行っている製造部門Aと販売部門Bとの間に相対的依存関係があるとしよう。そして、その相対的依存関係を表現するための指標として以下のような式で表現される指標を使用することにしよう。

$$\text{相対的依存度} = \frac{\text{仕入依存度}}{\text{販売依存度}}$$

仕入依存度とは、(BのAからの仕入額)÷(Bの総仕入額)であり、この数値が低いほど、BのAに対する依存度が小さいことになる。一方、販売依存度とは、(AのBへの売上高)÷(Aの総売上高)であり、この数値(販売依存度)が高いほどBは優位にたつことができる<sup>55)</sup>。即ち、Aにとっては、仕入依存度が大きくなるほど、販売依存度が小さくなるほど相対的依存度は大きくなる。相対的依存度はAのある種のパワーの大きさを意味しており、Aにとってはこれが大きくなるほど望ましい(AはBに対してパワーをもっていることになる)。

同様に、Aから仕入を行っている販売部門CとAとの相対的依存度も計算し、BとCとのパワーの大きさを比較することは可能である。

あるいは、販売依存度と仕入依存度の比をもって、BとA、あるいはCとAのパワーの比とみなすことができるかもしれない。このようなパワーの比に応じて、提携による原価の節約額を配分するののも一つの方法である。

次に別の例を挙げよう。投票力指数というパワーの大きさを表わす尺度である。

Shapley and Shubikによる定義では、個々のメンバーのパワーとは、勝ち提携の成功について彼が決定力をもつチャンス大きさに依存していると考えられている<sup>56)</sup>。ここで、勝ち提携とは、投票によって意思決定を行う場合に、決定権を得た提携のことを意味する。そして、あるメンバーがある提携に加わることによって、その提携が負け提携から勝ち提携に変わる場合に、そのメンバーのことを要の投票者と呼ぶ<sup>57)</sup>。

例えば、各プレーヤーが一票ずつ票をもっているとは限らず、過半数の票を得た提携が勝つという票決ルールの下で、各プレーヤーが一人ずつ投票し、基準数に達したところでストップするとしよう。

プレーヤーの集合 $N = \{1, 2, 3\}$ とし、各プレーヤーがもっている票数ないしウェイト

54) Caplaw, *op. cit.*, p. 490.

55) 石井 (1985), 132-133頁.

56) Shapley and Shubik (1954), p. 787.

57) 鈴木 (1986), 139頁.

を 6, 4, 3 とすると基準数は 7 である。これを [7 : 6, 4, 3] と書くことにする。

この場合の勝ち提携の集合  $W$  は,

$W = \{1\ 2, 1\ 3, 2\ 3, 1\ 2\ 3\}$  である。

投票の順序については、以下の  $n! = 3! = 6$  とおり考えられる。

1 2 3, 2 1 3, 3 1 2  
1 3 2, 2 3 1, 3 2 1

プレーヤー 1 が要の投票者になる確率  $P_1$  (投票力指数) は,  $P_1 = \frac{2}{6} = \frac{1}{3}$  であり,  $P_2, P_3$  についても同様に  $P_2 = P_3 = \frac{1}{3}$  である。

一般に, メンバー数  $N$  と勝ち提携  $W$  が与えられた場合, プレーヤー  $i$  の投票力指数は以下のような式で求められることが指摘されている<sup>58)</sup>。

$$P_i = \sum_{S \in W_i^m} \frac{(s-1)! (n-s)!}{n!}$$

この式において,  $i$  を含みかつ  $i$  が抜ければ負け提携になる提携の集合を  $W_i^m$  とする。 $W_i^m$  に含まれる提携  $S$  のメンバーの数を  $s$  とする。すると,  $i$  が最後の投票者になるケースは,  $(s-1)!$  通りで, 残りのメンバーの並び方は,  $(n-s)!$  通りである。したがって, 投票力指数  $P_i$  は, 上述の式で求められる。

例えば, 先ほどの例では,

$$P_1 = \frac{(2-1)! (3-2)!}{3!} \times 2 = \frac{1}{3} \text{ となる。}$$

$P_2, P_3$  についても同様である。

重要なことは, この投票力指数は, 各プレーヤーがもっている票数とは一致しないかもしれないということである。

つまり, プレーヤー 1, 2, 3 は, それぞれ 6, 4, 3 という票数をもっていたのであるが, 投票力指数の比は, 1 : 1 : 1 となっている。

では, [5 : 5, 2, 2] の場合はどうか。

$W = \{1, 1\ 2, 1\ 3, 1\ 2\ 3\}$

$W_1^m = \{1, 1\ 2, 1\ 3, 1\ 2\ 3\}$

$$P_1 = \frac{(1-1)! (3-1)!}{3!} + \frac{(2-1)! (3-2)!}{3!} \times 2$$

$$+ \frac{(3-1)! (3-3)!}{3!} = 1$$

$W_2^m = \{\phi\}, P_2 = 0$

$W_3^m = \{\phi\}, P_3 = 0$

第 3 に挙げておきたいのは, コスト・ギャップ配分法による配分である。

先述の単純なシャプレイ配分では,  $i$  が最後に加わる増分原価の単純平均というものが考えられていた。修正シャプレイ配分については, ウェイト付けをすることによって, シャプレイ配分を修正した。

いずれも, 部分提携  $S$  に最後に  $i$  が加わることによる増分原価  $C(S) - C(S - \{i\})$  が計算される。

これに対して, コスト・ギャップ配分法では, 全部提携  $N$  に最後に  $i$  が加わることによる増分原価  $C(N) - C(N - \{i\})$  が計算される。

つまり, シャプレイ配分では,  $C(S)$  に対する  $i$  の貢献, コスト・ギャップ配分法では,  $C(N)$  に対する  $i$  の貢献を考えている点で, 限界的な一人が加わる場合のコストの増加分と言ってもその意味が異なる。

コスト・ギャップ配分法では,  $i$  へのコストの配分額  $CGA(C)$  は, 以下の式で表現される<sup>59)</sup>。

$$CGA(C) = \begin{cases} m_i^c, & (g^c(N) = 0) \\ m_i^c + g^c(N) \left( \sum_{i \in N} W_i^c \right)^{-1} W_i^c, & (g^c(N) > 0) \end{cases}$$

$$m^c = (m_1^c, m_2^c, \dots, m_n^c)$$

$$W^c = (W_1^c, W_2^c, \dots, W_n^c)$$

ここで  $m_i^c$  とは, 全部提携のコストと全部提携から  $i$  が抜けた場合のコストの差であり,  $m_i^c = C(N) - C(N - \{i\})$  と書ける。 $g^c(s)$  はコスト・ギャップと呼ばれ, 提携  $S$  で発生するコストから全プレーヤーの separable cost の合計を控除した値である。

$$g^c(S) = C(S) - \sum_{i \in S} m_i^c \neq \phi, g^c(\phi) = 0$$

$i$  が提携  $S$  に参加する場合,  $m_i^c$  (下限) と  $m_i^c$

58) 鈴木 (1986), 140 頁。

59) Tijs (1986), p. 1020.

$+g^c(S)$ との間、 $m_i^c + \dots \min_{S: i \in S} g^c(S)$ に $i$ のコスト負担は決定される。 $i$ は最低限、自らの separable cost を負担し、 $g^c(S)$ の配賦額を最小化しようとする。つまり、各メンバーは、最低限 $m_i^c$ だけは負担し、提携全体のコスト $C(N)$ のうち、すべてのメンバーの separable cost の合計額 $\sum m_i^c$ を控除した残額を何らかのウェイトによって配賦するわけである。nonseparable cost の配賦額 $W_i^c$ をすべてのメンバーについて合計したものは、 $g^c(N) = C(N) - \sum_{i \in N} m_i^c$ 以上でなければならないという条件、 $\sum_{i \in N} W_i^c \geq g^c(N)$ 、および $g^c(S) \geq 0$ 、 $SCN$ という条件がおかれている<sup>60)</sup>。

ただ、 $g^c(N)$ の配分については、各メンバーへの配賦額の上限と下限が定められているだけであり、それをどのように配賦するかについては、議論の分かれるところである。

ともあれ、この $m_i^c$ もコストに対する貢献を表わしている。

## V 結 び

本稿では、第1に管理可能性概念の意味の曖昧さについて述べた。

管理可能性原則とは、ある特定の期間を限定し、ある管理者にとって管理可能な要因によって生じた結果に対してのみ彼に責任を負わすべきであるという原則である。

ところが、管理可能であるという判断基準が必ずしも明確でない。権限をもっていることは、必ずしも管理可能であることを意味しない。

かなりの影響力をもっていれば、あるいはかなり独立的な意思決定の可能性があれば、管理可能であるとみなす見解がある。この考え方も、少しでも意思決定に対する影響力があれば（例えば提案や受容という形で）管理可能とみなす論者の立場からは妥当ではないとされる。

さらに、分権管理組織の出現と共に、事業部門の相互依存性の問題の重要性が高まり、業績の独立的測定、換言すれば、責任の所在の明確化は困難となる。

そこで、管理者が受け入れうる責任の範囲を規定するのは、権限を含めた何らかのパワーの行使あるいは行使の可能性であるという考え方が成立しうる。

そこで、第2に、権限を含めて、パワーにはどのようなものがあるかを検討した。会計がもっているパワーの内容、および、会計職能が組織メンバーの正統性の知覚や満足に影響を及ぼすパワー資源のタイプを検討した実証研究の結果を紹介した。

会計情報の利用者、特に管理者に満足を与える要因の中には、権限も報酬も含まれているけれども、それ以外にもいくつものパワーが彼の態度に影響を与え、会計職能の影響力を左右するであろう。会計職能についての正統性や満足に正あるいは負の相関関係をもつパワー資源のあることがBartlettによって示されている。

共通費の配分を会計担当者が行う、あるいは、会計担当者・部門が提出した会計資料に基づいて配分が行われるとすると、その配分を受ける当事者が受け入れるかどうかは、会計職能をその当事者がどう知覚しているかに依存していると思われる。会計がもつ各種のパワー資源のうち、意思決定者に会計職能についての正統性や満足をより知覚させるようなパワーを行使させることは、目標への一致をもたらす可能性を高めるであろうというわけである。

第3に、上述のすべてのパワーを考慮することは不可能でも、一部のパワーについて、大きさの比較もしくは測定が可能であるかもしれない。そこで、提携の可能性を考慮した共通費の配分を考えてみた。

(1) 単純なシャプレイ配分を説明し、Leohman and Whinston による例、すなわち、2の参加なくして、1と3だけでは水処理プラントを設置することができないという例を挙げた。これは、資金を2だけがもっているというように2がパワーをもっている場合である。

(2) 3人のプレーヤーの提携の可能性を考慮に入れる場合に、修正シャプレイ配分はどうかを考えた。

60) Ibid.



(3) パワーの測定の具体例として、相対的依存度、投票力指数を挙げた。

(4) シャプレイ配分では、部分提携  $S$  に  $i$  が最後に加わることによる増分原価を考えるが、コスト・ギャップ配分法では、 $S$  の代わりに全部提携  $N$  に  $i$  が最後に加わることによる増分原価を考える。コスト・ギャップ配分法では、 $i$  という限界一単位が提携へ参加することにより増加するコストは  $i$  が負担するけれども、 $C(S) - \sum_{i \in N} m_i^S$  をどれだけずつ負担するかという問題については、また別の配分方法が必要になる。

さて、単純なシャプレイ配分は、管理者が通常のリスク中立性を持ち、戦略的リスク中立性（管理者自身が均等なレベルのパワーをもっていると考えること）が成立している場合には、相互満足の配分になる可能性がある<sup>61)</sup>。

しかし、管理者（あるいは部門）間には、パワーに差があるのが普通であり、しかも、パワーをどんな尺度で測定するかによって、修正シャプレイ値のウェイトはいろいろ考えうる。

つまり、パワーの源泉は多種多様であることから、どのパワーの側面に注目するかによって、各管理者のパワー関係は変わってくる。

本稿では、パワーを反映した修正シャプレイ値による共通費の配分方法をいくつか列挙してみた。

さらに、提携に最後に加わることによる増分原価をもって、コストへの各メンバーの貢献度の下限とするというコスト・ギャップ配分法の考え方や独立原価の大きさによる配分も別の意味でパワーあるいは貢献度を考慮に入れた配分といえないこともない。

だが、小林教授が述べているように、「交渉パワーの相違を考慮することが会計情報の公正性や中立性の要件に反しないかは1つの問題である<sup>62)</sup>。」ここにもパワーによる配分の限界がある。

一方 Ayres が述べているように、相互満足

的配分が成立するためには、シャプレイ・モデルや他のモデルの仮定が適用でき、支持されることが証明される必要があり、また、経験的研究も必要である<sup>63)</sup>。そこで、社会心理学的モデルに基づく提携理論の研究成果を、コスト・アロケーションの問題に応用することは、一つの興味ある視点であると思う。

なお、本稿では問題を限定しているために、管理会計システムに影響を与える多様な影響要因をとりあげなかったことを最後に一言付け加えておきたい。

#### (謝 辞)

本稿作成にあたり、神戸大学小林哲夫教授に丁寧なコメントをいただきました。ここに感謝の意を表します。

#### 参 考 文 献

- [1] Anthony, R. N., and G. A. Welsch, Fundamentals of Management Accounting, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1981.
- [2] Ayres, F. L., "Models of Coalition Formation, Reward Allocation and Accounting Cost Allocations: A Review and Synthesis", *Journal of Accounting Literature* Vol. 4, 1985.
- [3] Bartlett, R. W., "Power Base Attribution and the Perceived Legitimacy of Managerial Accounting", *Research for Business Decisions*, No. 57, UMI Research Press, 1983.
- [4] Boatsman, J. R., D. R. Hansen, and J. I. Kimbrell, "A Rationale and Some Evidence Supporting an Alternative to the Simple Shapley Value", in *Joint Cost Allocations*, Center for Economic and Management Research, The University of Oklahoma, 1981.
- [5] Caplaw, T., "The Theory of Coalitions in the Triad", *American Sociological Review*, Vol. 21, No. 4, August 1956.
- [6] Chertkoff, J. M., "A Revision of Caplaw's Coalition Theory", *Journal of Experimental Social Psychology*, April, 1967.
- [7] Cartwright, D. and A. Zander, *Group Dynamics* (Evanston III.: University of Illinois

61) Moriarity (1981), p. 55.

62) 小林 (1981-b), 71頁.

63) Ayres, *op. cit.*, p. 23.

- Press, 1960).
- [8] French, J. R. P., and B. H. Raven, "The Bases of Social Power", in *Studies in Social Power*, Edited by D. Cartwright (Ann Arbor: University of Michigan Press), 1959.
- [9] Hamilton, M., "An Analysis and Typology of Social Power (Part 1)", *Philosophy of Social Sciences*, 6, 1976.
- [10] Hamilton, M., "An Analysis and Typology of Social Power", *Philosophy of Social Science*, 7, 1977.
- [11] Hamlen, Susan S., William A. Hamlen, Jr. and John T. Tschirhart, "The Use of Core Theory in Evaluating Joint Cost Allocation Schemes", *The Accounting Review*, Vol. 52, No. 3, July 1977.
- [12] Hamlen, Susan S., William A. Hamlen, Jr. and John T. Tschirhart, "The Use of the Generalized Shapley Allocation in Joint Cost Allocation", *The Accounting Review*, Vol. 55, No. 2, April 1980.
- [13] Hughes, John S. and James H. Sheiner, "Efficiency Properties of Mutually Satisfactory Cost Allocations", *The Accounting Review*, Vol. 55, No. 1, January 1980.
- [14] Jensen, Daniel L., "A class of Mutually Satisfactory Allocations", *The Accounting Review*, Vol. 52, No. 4, October 1977.
- [15] LeDuc, R. W., "Sources of Social Power", in *Managing Behavior in Organizations*, Schlesinger, L. A., R. G. Eccles, and J. J. Gabarro, McGRAW-HILL, 1983.
- [16] Loehman, Edna T. and Andrew B. Whinston, "A Generalized Cost Allocation Scheme", in S. Lin, ed. *Theory and Measurement of Economic Externalities*, Academic Press, 1976.
- [17] Moriarty, S (ed.), *Joint Cost Allocations*, Center for Economic and Management Research, The University of Oklahoma, 1981.
- [18] Roth, Alvin E. and Robert E. Verrecchia, "The Shapley Value as Applied to Cost Allocation: A Reinterpretation", *Journal of Accounting Research*, Vol. 17 No. 1, Spring 1979.
- [19] Shapley, L.S., "A value for n-Person Games, in: *Contributions to Theory of Games*", Vol. II, Kuhn, H. W., and A. W. Tucker (Annals of Mathematics Studies, No. 28), 1953.
- [20] Shapley and Shubik, "A Method for Evaluating the Distribution of Power in a Committee System", *American Political Science Review*, September, 1954.
- Tijs, S. H. and T. S. H. Driessen., "Game Theory and Cost Allocation Problems", *Management Science*, Vol. 32, No. 8, August 1986.
- [1] 青木茂男稿, 「原価配賦論」, 企業会計, JUNE, Vol. 28, No. 7, 1976.
- [2] 石井淳蔵著, 『流通におけるパワーと対立』, 千倉書房, 昭和58年.
- [3] 石塚博司他著, 『意志決定の財務情報分析』, 国元書房, 昭和60年.
- [4] 伊丹敬之著, 『マネジメント・コントロールの理論』, 岩波書店, 1986.
- [5] 占部都美編, 『経営学辞典』, 中央経済社, 昭和55年.
- [6] ガルブレイス著, 山本七平訳, 『権力の解剖』, 日本経済新聞社, 昭和59年.
- [7] 黒沢 清編著, 『新しい会計学4, 責任会計』, 日本経営出版会, 1967.
- [8] 神戸大学会計学研究室編, 『管理会計ハンドブック』, 中央経済社, 昭和57年.
- [9] 小林哲夫稿, 「管理会計における業績測定と利害調整」, 企業会計, Vol. 33, No. 5, 1981-a.
- [10] 小林哲夫稿, 「責任会計における管理可能性概念」, 国民経済雑誌, 第149巻, 第5号, 昭和58年5月.
- [11] 小林哲夫稿, 「管理会計情報に基づく業績評価」, 研究年報, 1981-b, 神戸大学経営学部.
- [12] シリングロー著, 山口操他訳, 『管理原価会計』, 日本生産性本部, 昭和41年.
- [13] 鈴木光男稿, 「投票力のパラドックス」, 経済セミナー, 12月号, 1986, No. 383, 日本評論社.
- [14] 谷 武幸稿, 「事業部制会計における責任・権限・管理可能性概念について」, 『現代管理会計論』, 中央経済社, 昭和56年.
- [15] 吉川武男稿, 『責任会計による予算管理モデルの研究』, 多賀出版, 1983.
- [16] 頼 誠稿, 「共通費の配分方法に関する実証研究」, 流通経済大学論集, Vol. 22, No. 1, 8月号, 1987.